

Prescrição e Vedação aos Limites à Compensação de Tributos Declarados Inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal *

Domingos Franciulli Netto

Sumário: 1 Da prescrição na repetição/compensação de tributo declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal - 2 Da vedação aos limites à compensação de tributos declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal **1 Da prescrição na repetição/compensação de tributo declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal**

A egrégia Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça desenvolveu tese segundo a qual, para as hipóteses de devolução de tributos declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, admite-se, como *dies a quo* para a contagem do prazo para repetição/compensação do indébito pelo contribuinte, a aludida declaração.¹

Conforme dispõe o artigo 3º do Código Tributário Nacional, "tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada".

A declaração de inconstitucionalidade da lei instituidora de um tributo, entretanto, altera a natureza jurídica dessa prestação pecuniária, que, retirada do âmbito tributário, passa a ser de indébito sem causa do Poder Público, e não de indébito tributário. Com efeito, aquela lei declarada inconstitucional desaparece do mundo jurídico, como se nunca tivesse existido.

O texto legal cogita de tributo/contribuição pago indevidamente enquanto tributo/contribuição e não de um nada jurídico como o é uma lei declarada inconstitucional.

No sempre acatado magistério de Pontes de Miranda, "não se declara inconstitucionalidade decretasse, porque a eficácia preponderante da decisão é constitutiva negativa, pois quem fez a lei, o decreto-lei, o decreto, o regulamento, ou qualquer outra fonte de direito, com infração da Constituição, nulamente legislou."²

Diante da observação de que a prestação pecuniária não constitui tributo a ser restituído, por ter sido declarada inconstitucional, mas simples indébito auferido pela Fazenda Pública, é equivocado, a rigor, falar-se em restituição de tributo, como faz o Código Tributário Nacional. Cuida-se, na verdade, de restituição de pagamento indevido. Vale dizer, de pagamento qualificadamente indevido, pois o espedeque legal em que se hasteava esvaiu-se do mundo jurídico.

O ordenamento jurídico pátrio não prevê expressamente um direito à repetição de indébito fundado na inconstitucionalidade da lei que o sustentava.

O Código Tributário Nacional, quanto à restituição de tributos pagos indevidamente, assim dispõe:

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos contados:

I - nas hipóteses dos incisos I e II do art. 165, da data da extinção do crédito tributário;

II - na hipótese do inciso III do art. 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado ou revogado ou rescindindo a decisão condenatória.

.....

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento,

ressalvado o disposto no §4º do art. 162, nos seguintes casos:

- I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;
- II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;
- III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Da análise dos dispositivos legais acima transcritos, conclui-se que o artigo 168, inciso I, do CTN não se aplica à hipótese de restituição de tributos declarados inconstitucionais, uma vez que estabelece prazo de cinco anos contados da data da extinção do crédito tributário.

A esse respeito, observa Fábio Fanucchi:

É de se ressaltar que o Código, no inciso I do art. 168, usa expressão que nos parece imprópria: "data da extinção do crédito tributário" para significar a data da cobrança ou do pagamento indevido. Ainda seria desculpável o uso da expressão "crédito tributário", se o caso de devolução abrangesse apenas parcela maior do que a devida no recolhimento pois, aí sim, haveria um crédito tributário a ser extinto, representado pela parcela do tributo efetivamente devida. Todavia, nota-se que o caso é de devolução inclusive total, demonstrando a inexistência da obrigação tributária. Se o crédito tributário tem a mesma natureza da obrigação tributária e dela decorre, não existindo obrigação não existirá crédito. Portanto, não se pode falar, como data inicial do direito à restituição, na que marque a extinção de um "crédito", que não existe.³

Cumpre salientar, ademais, que o pedido de restituição, fundado na inconstitucionalidade da lei tributária não pode ser pleiteado administrativamente, uma vez que a autoridade administrativa não tem competência para declarar a inconstitucionalidade de uma lei. Não se aplica, portanto, o prazo do artigo 168, I, do Código Tributário Nacional, por ser inoponível às autoridades fazendárias antes da declaração de inconstitucionalidade.

Tampouco se aplica o artigo 165 do CTN às hipóteses de pagamentos efetuados com base em lei declarada inconstitucional. Com efeito, o pedido de restituição se fundamenta na declaração de inconstitucionalidade, e não na cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido (artigo 165, I, do CTN); nem no erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento (artigo 165, II, do CTN); nem por reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão contraditória (artigo 165, III, do CTN).

Conclui-se, portanto, que o Código Tributário Nacional não tem aplicação no caso em análise. A restituição daquela prestação pecuniária passa, então, a ser exigível a partir da declaração de inconstitucionalidade da lei, pois, antes dela, não há pagamento indevido, não há indébito da Fazenda Pública.

Oportunas e precisas as considerações tecidas pelo saudoso professor Antônio Roberto Sampaio Dória, em seu estudo intitulado "Causas de Impedimento Prescricional de Indébitos Tributários – Ocorrência de Coação e Inconstitucionalidade":

Ora, se de tributo não se cuida, qual a natureza jurídica daquela contribuição compulsória? A de confisco ou requisição forçada, sem indenização, ambos vedados pelo texto constitucional. Desse pressuposto, uma consequência dupla: a) inaplicável o prazo prescricional reservado para a restituição do indébito fiscal; b) aplicável o prazo prescricional reservado para a restituição do indébito em geral contra a Fazenda Pública, de cinco anos, contados do "ato ou fato do qual se originar a mesma ação". Ora, o fato do qual se origina, que legitima e sustenta a ação de repetição de indébito é o da decretação de sua inconstitucionalidade pelo Judiciário, passada em julgado, e não o do pagamento de um pretense tributo, a que subsequente se negou tal natureza.⁴

No mesmo diapasão, cumpre trazer à colação trecho do voto do então juiz do Tribunal Regional

Federal da 5ª Região, o ilustre Hugo de Brito Machado:

O direito de pleitear a restituição, perante a autoridade administrativa, de tributo pago em virtude de lei que se tenha por inconstitucional, somente nasce com a declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, em ação direta, ou com a suspensão, pelo Senado Federal, da lei declarada inconstitucional, na via indireta. RICARDO LOBO TORRES, ensina:

"Na declaração de inconstitucionalidade da lei a decadência ocorre depois de cinco anos da data do trânsito em julgado da decisão do Supremo Tribunal Federal proferida em ação direta ou da publicação da Resolução do Senado Federal que suspendeu a lei com base em decisão proferida *incidenter tantum* pelo STF" (*Restituição de Tributos*. Rio de Janeiro: Forense, 1983, p. 169).

Tinha, é certo, o contribuinte, ação para pedir, perante o Judiciário, a restituição, tendo como fundamento a inconstitucionalidade do Decreto-lei nº 2.228/86, mas no que concerne a esta não existe prescrição. A interpretação conjunta dos artigos 168 e 169, do Código Tributário Nacional, demonstra que tais dispositivos não se referem a esse tipo de ação. O artigo 168 diz respeito ao pedido de restituição formulado perante a autoridade administrativa. E o artigo 169 diz respeito à ação para anular a decisão administrativa denegatória do pedido de restituição. Inexiste, portanto, dispositivo legal estabelecendo a prescrição para a ação do contribuinte, para haver tributo cobrado com base em lei que considere inconstitucional.⁵

Afastada a contagem do prazo prescricional/decadencial para repetição do indébito tributário previsto no Código Tributário Nacional, tendo em vista que a prestação pecuniária exigida por lei inconstitucional não é tributo, mas um indébito genérico contra a Fazenda Pública, aplica-se a regra geral de prescrição de indébito contra a Fazenda Pública, prevista no artigo 1º do Decreto 20.910/32, *in verbis*:

Art. 1º. As dívidas passivas da União, dos Estados e dos Municípios, bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda Federal, Estadual ou Municipal, seja qual for a sua natureza, prescrevem em cinco anos do ato ou fato do qual se originarem.

De outra parte, a ulterior declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal não elide a presunção de constitucionalidade de que desfrutava a norma, razão pela qual não estava o contribuinte obrigado a suscitar a sua inconstitucionalidade sem o pronunciamento da Excelsa Corte, cabendo-lhe, pelo contrário, o dever de cumprir a determinação nela contida.

É sabido que os atos normativos gozam dessa presunção, e, portanto, até decisão em contrário, reputam-se constitucionais. Nesse sentido, a lição do festejado doutrinador Lúcio Bittencourt:

É princípio assente entre os autores, reproduzindo a orientação pacífica da jurisprudência, que milita sempre em favor dos atos do congresso a presunção de constitucionalidade. É que ao Parlamento, tanto quanto ao Judiciário, cabe a interpretação do texto constitucional, de sorte que, quando uma lei é posta em vigor, já o problema de sua conformidade com o Estatuto Político foi objeto de exame e apreciação, devendo-se presumir boa e válida a resolução adotada.

(...)

Os legisladores, do mesmo modo que os juízes, estão obrigados a obedecer e cumprir a Constituição, e deve-se entender que eles medem e pesam, convenientemente, a validade constitucional dos atos que elaboram. Em consequência, toda presunção é pela constitucionalidade da lei e qualquer dúvida razoável deve-se resolver em seu favor e não contra ela - *every reasonable doubt must be resolved in favor of the statute, not against it*. E os tribunais não julgarão inválido o ato, a menos que a violação das normas constitucionais seja, em seu julgamento, clara, completa e inequívoca - *clear, complete and unmistakable*.⁶

O referido autor assevera, ademais, que existe não apenas a presunção, mas a efetiva validade da lei que preenche os requisitos formais de elaboração, até que sua ineficácia ou nulidade seja reconhecida ou declarada pelos tribunais. Assim, "a lei, enquanto não declarada pelos tribunais incompatível com a constituição, é lei - não se presume lei - é para todos os efeitos. Submete ao seu império todas as relações jurídicas a que visa a disciplinar. Sendo a lei obrigatória, por natureza e por definição, não seria possível facilitar a quem quer que fôsse furtar-se a obedecer-lhes os preceitos sob o pretexto de que a considera contrária à Carta Política. A lei, enquanto não declarada inoperante, não se presume válida: ela é válida, eficaz e obrigatória".⁷

Essa presunção, como se viu, leva o contribuinte a crer que recolheu tributo devido, e, portanto, somente deverá surgir o direito de repetir o indébito a partir do momento em que esta for afastada, com o reconhecimento da inconstitucionalidade da lei que instituiu a exação, sob pena de, não demonstrada qualquer desídia, ser o contribuinte sancionado pelo perecimento de direito seu que sequer sabia existir.

É bem verdade que o contribuinte poderia promover ação de repetição de indébito com pedido de declaração incidental da inconstitucionalidade da norma que criou o empréstimo; isso, porém, não deve excluir a possibilidade, se mais vantajosa, de que o contribuinte pleiteie a devolução de seu crédito após o solene pronunciamento da Excelsa Corte e, somente a partir de então, deverá ser contado o prazo para o perecimento do seu direito.

Nessa esteira é o comentário de Iris Sansoni:

Havendo a presunção de que os cidadãos podem confiar no sistema jurídico vigente (princípio da confiabilidade nas leis), não é ônus do contribuinte examinar a possível inconstitucionalidade das normas. O contribuinte tem direito de bater às portas do Poder Judiciário, se entender que sua pretensão está sendo violada por norma inconstitucional. Mas não se pode entender que o direito de ação não exercido junto ao Judiciário, aliás imprescritível em matéria de inconstitucionalidade, se confunda com a decadência do direito de pedir devolução de tributo pago junto à Administração Pública. Até porque a Administração não acata pedidos calcados em inconstitucionalidade de lei, matéria de competência privativa do Poder Judiciário.⁸

Relevante, ainda, a observação do eminente juiz Plauto Ribeiro, do egrégio Tribunal Regional Federal da 1ª Região, de que "embora lhe seja facultado, não se pode exigir do contribuinte que venha, a cada edição de norma legal instituidora de tributo, detentora de presunção de constitucionalidade, questionar sua validade junto ao Poder Judiciário, resistindo previamente ao recolhimento, com pedidos de liminar para afastar sua cobrança pela autoridade administrativa, até a confirmação, por sentença, da legalidade ou não de sua exigência, para evitar que, futuramente, na eventualidade de declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, (...), não disponha mais de ação para reaver o que pagou indevidamente por força de lei, como disse, presumidamente constitucional, que estava em pleno vigor".⁹

A respeito do tema, merece transcrição o entendimento esposado por Hugo de Brito Machado, assim exposto:

Poder-se-á argumentar que as ações em geral, contra a Fazenda Pública, prescrevem em cinco anos, por força do disposto no Decreto-lei nº 4.597, de 19.08.1942.

Ocorre que a presunção de constitucionalidade das leis não permite que se afirme a existência do direito à restituição do indébito, antes de declarada a inconstitucionalidade da lei em que se fundou a cobrança do tributo.

É certo que o contribuinte pode promover a ação de restituição, pedindo seja incidentalmente declarada a inconstitucionalidade. Tal ação, todavia, é diversa daquela que tem o contribuinte, diante da declaração, pelo Supremo Tribunal Federal, da inconstitucionalidade da lei em que se fundou a cobrança do tributo.

Na primeira, o contribuinte enfrenta, como questão prejudicial, a questão da constitucionalidade. Na segunda, essa questão encontra-se previamente resolvida.

Não é razoável considerar-se que ocorreu inércia do contribuinte que não quis enfrentar a questão da constitucionalidade. Ele aceitou a lei, fundado na presunção de constitucionalidade desta.

Uma vez declarada a inconstitucionalidade, surge, então, para o contribuinte, o direito à repetição, afastada que fica aquela presunção.¹⁰

Do mesmo sentir é lição de Alberto Xavier, ao dizer que:

Devemos, no entanto, deixar aqui consignado, a nossa opinião favorável à contagem do prazo para pleitear a restituição do indébito com fundamento em declaração de inconstitucionalidade, a partir da data dessa declaração. A declaração de inconstitucionalidade é, na verdade, um fato inovador na ordem jurídica, suprimindo desta, por invalidade, uma norma que até então nela vigorava com força de lei. Precisamente porque gozava de presunção de validade constitucional e tinha, portanto, força de lei, os pagamentos efetuados à sombra da sua vigência foram pagamentos devidos. O caráter indevido dos pagamentos efetuados só foi revelado a posterior, com efeitos retroativos, de tal modo que só a partir de então puderam os cidadãos ter conhecimento do fato novo que revelou o seu direito à restituição. A contagem do prazo a partir da data da declaração de inconstitucionalidade é não só corolário do princípio da confiança na lei fiscal, fundamento do Estado de Direito, como consequência implícita, mas necessária, da figura da ação direta de constitucionalidade prevista na Constituição de 1988. Não poderia este prazo ter sido considerado à época da publicação do Código Tributário Nacional, quando tal ação, com eficácia *erga omnes*, não existia. A legitimidade do novo prazo não pode ser posta em causa, pois a sua fonte não é a aplicação extensiva ou analógica de norma infraconstitucional, mas a própria Constituição, posto se tratar de consequência lógica da própria figura da ação direta de constitucionalidade.¹¹

No julgamento do RE nº 136.883, da relatoria do eminente Ministro Sepúlveda Pertence, publicado no *DJ* de 13.09.91, o colendo STF firmou o entendimento de que "declarada, assim, pelo Plenário, a inconstitucionalidade material das normas legais em que fundada a exigência da natureza tributária, porque feita a título de cobrança de empréstimo compulsório, segue-se o direito do contribuinte à repetição do que pagou (C. Trib. Nac., art. 165), **independentemente do exercício financeiro em que tenha ocorrido o pagamento indevido**" (grifo nosso).¹²

A inconstitucionalidade declarada pela Excelsa Corte mediante o controle direto ou concentrado tem eficácia *erga omnes*. O controle difuso, no entanto, opera efeitos apenas *inter partes*, mas, uma vez suspensa a eficácia da norma pelo Senado Federal, ocorre a retirada da norma do sistema, produzindo os efeitos da declaração de inconstitucionalidade em controle concentrado, de maneira que "uma vez proclamada inconstitucional determinada regra jurídica tributária, pelos efeitos retrooperantes dessa declaração, hão de ser anulados todos os atos de aplicação jurídica ditados em seu cumprimento, bem como invalidadas as regras individuais e concretas dela derivadas. É o suficiente para que o prazo para postular a repetição de indébito ganhe novo termo inicial, a data da publicação da decisão que decreta a inconstitucionalidade da norma tributária".¹³

O então Ministro da Excelsa Corte, Afrânio Costa, ao julgar, em 28.01.58, o Recurso Extraordinário nº 33.146, sustentou que "declarada a inconstitucionalidade de certo tributo, não há como defender validade de pagamentos anteriormente feitos, a pretexto de haverem sido espontaneamente pagos. Se o imposto é inconstitucional, o vício ataca-o na origem, sendo nulo o pagamento feito em razão dele".

Mais a mais, ainda que se admita a natureza tributária do indébito em questão, como salientado pelo ilustre Antônio Roberto Sampaio Dória, o Código Tributário Nacional registra, expressamente, somente causas interruptivas da prescrição. Dessarte, aplicar-se-iam as causas impeditivas da prescrição do Direito Civil, uma vez que, na ausência de ordenamento legal específico, os conceitos e princípios de direito privado são extensíveis ao Direito Tributário, a teor do disposto nos artigos 108, inciso I, e 109 do Código Tributário Nacional.

Nessa esteira, o clássico espanhol Sainz de Bujanda:

É patente, com efeito, que a extinção (da obrigação tributária, inclusive pela prescrição) é regulada legislativamente de modo fragmentário e incompleto, só adquirindo sentido quando integrada, como antes dissemos, na normatividade geral dessa matéria, contida no Código Civil.

A pequena atenção que tradicionalmente o legislador tributário presta a este assunto não constitui senão prova de sua intenção: as normas tributárias, especialmente neste tema, devem ser contempladas sempre sobre o pano de fundo formado pela regulamentação geral, contida no Código Civil, das relações obrigacionais.¹⁴

A coação, segundo Sampaio Dória, atua como causa impeditiva da prescrição do indébito tributário, a teor dos artigos 165, I, e 168, II, do CTN, que determinam que a prescrição passará a correr do pagamento espontâneo de tributo indevido. Com efeito, considerando que o pagamento de tributos não é voluntário e que o contribuinte os paga por coação legal, conclui-se que a regra de contar-se a prescrição a partir do pagamento não pode ser aplicada, uma vez que a coação estatal inibe a contagem do prazo prescricional/decadencial até que esteja suspensa. Assim, com a declaração de inconstitucionalidade do tributo pela Excelsa Corte, o Poder Público não tem mais legitimidade para exigir o crédito tributário: cessa a coação pública e a pretensão à restituição do indébito se legitima plenamente, passando a correr a prescrição legal.

Nesse eito, o anteprojeto de Código Tributário Nacional elaborado pelo Professor Rubens Gomes de Souza, a pedido do então Ministro da Fazenda Oswaldo Aranha, assim dispunha:

Art. 204. O direito de pleitear a restituição prescreve, no prazo de 5 anos, contados:

I - na hipótese prevista na alínea I do art. 201, da data em que passar em julgado a decisão nela referida (...)

Art. 201.

I - Inconstitucionalidade da legislação tributária ou do ato administrativo em que se tenha fundado a cobrança, declarada por decisão definitiva e passada em julgado, ainda que posterior ao pagamento.

Conforme o ensinamento de Sampaio Dória, não se trata de *lege ferenda*, mas de explicitar regra já organicamente incorporada ao ordenamento positivo. "Ora, constar, ou não, aquela consequência da decretação de inconstitucionalidade da legislação, no quadro da restituição do tributo, é mero acidente de seleção legislativa, optando por repisar ou omitir comando que se pode extrair, sistematicamente, do restante ordenamento positivo".¹⁵

Por outro lado, a adoção da tese aqui explicitada deve pautar-se também na observância ao princípio da razoabilidade, ou da proporcionalidade, como é também conhecido, que, segundo os ensinamentos de Suzana Toledo Barros, "enseja desde logo uma idéia de adequação, idoneidade, aceitabilidade, logicidade, equidade, traduz aquilo que não é absurdo, tão-somente o que é admissível. Razoabilidade tem, ainda, outros significados, como, por exemplo, bom senso, prudência, moderação".¹⁶

A invocação desse princípio, portanto, não implica atribuir uma solução contrária à lei, mas apenas permite, diante de determinadas situações fáticas, procurar a solução mais lógica, a partir de uma argumentação jurídica aceitável, exigível pela racionalidade, que seja, ao mesmo tempo, técnica e moderada. Esse deve ser o empenho constante dos integrantes desta Corte, aos quais compete a interpretação e uniformização do direito federal infraconstitucional, atendendo às peculiaridades de cada caso, sem privilegiar a voracidade arrecadatória do Fisco.

No Superior Tribunal de Justiça, dentre os primeiros julgados defensores da tese ora explanada, cumpre trazer à colação voto do ilustre Ministro Antônio Pádua Ribeiro, quando do julgamento do Recurso Especial nº 44.952/RS, *in DJ* de 23.05.94, ao entendimento de que "é razoável e jurídico que se conte o prazo para a propositura da ação de restituição, (...), a partir da decisão plenária do Supremo, que declarou a inconstitucionalidade da exação".

Ancorada na obra de Nicolas Gonzalez-Cuellar, intitulada *Proporcionalidad y Derechos fundamentales en el proceso penal*, Suzana Toledo Barros pontifica:

Mesmo se admitindo a possibilidade de, inobservadas as cautelas devidas na aplicação do princípio, vir a ser criada alguma injustiça, mais injusta é a aplicação automática e indiscriminada da lei. Assim, é de ser privilegiada uma solução concreta quando a lei é posta em confronto quanto à sua idoneidade para solver o problema (...).¹⁷

Nesse contexto, a tese que fixa como termo *a quo* para a repetição do indébito o reconhecimento da inconstitucionalidade da lei que instituiu o tributo deverá prevalecer, pois não é justo ou razoável permitir que o contribuinte, até então desconhecedor da inconstitucionalidade da exação recolhida, seja lesado pelo Fisco.

Na mesma linha de raciocínio, Márcio Pestana afirma que:

Diante da economia dos poderes Executivo e Legislativo em controlar a obediência ao Texto Constitucional, somente uma parcela diminuta de contribuintes é reembolsada dos tributos indevidamente pagos, na hipótese em que a sustentação normativa venha a ser declarada inconstitucional. Sim, pois, somente essa minoria reúne condições de ser assistida por especialistas em questões jurídicas de índole tributária-constitucional, exercendo, na prática, o controle constitucional em seu próprio favor.

E, na oportunidade em que vêem seu direito mercedamente reconhecido, e que a mídia concede o destaque correspondente, animando os demais contribuintes a procurar tratamento isonômico jurisdicional, eis que, pela fluência do tempo, estes se vêem na contingência de ver, em seu próprio caso, reconhecida a mencionada inconstitucionalidade, mas, de fato, impedidos de reaver o quantum anteriormente recolhido ao Poder Público.

É claro, que nessa circunstância, defrontamo-nos com o princípio da exclusão, a que se refere Niklas Luhmann, pois esta parcela da população, no ponto, permanecerá na marginalidade, não se operando, conseqüentemente, o Estado de bem-estar.¹⁸

Cumpre, por fim, trazer à balha diversos julgados do Superior Tribunal de Justiça no sentido da tese acima esposta:

TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. FINSOCIAL. PRESCRIÇÃO. PRAZO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

O tributo em questão está sujeito a lançamento por homologação, "não se podendo falar antes desta em crédito tributário e pagamento que o extingue. Não tendo ocorrido a homologação expressa, a extinção do direito de pleitear a restituição só ocorrerá após o transcurso do prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, acrescido de mais cinco anos, contados daquela data em que se deu a homologação tácita" (REsp. 75.006/PR).

Contudo, nos casos em que há declaração de inconstitucionalidade da exação, o prazo prescricional da ação repetitória tem início com a publicação do acórdão do Colendo Supremo Tribunal Federal que declarou a inconstitucionalidade. Precedentes.

Recurso especial a que se nega seguimento (REsp nº 421.964/SP, Rel. Min. Paulo Medina, DJ de 17.06.2002).

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O FINSOCIAL. PRESCRIÇÃO.

- O termo *a quo* da prescrição, conforme orientação consagrada no STJ, é a publicação da decisão do Colendo Supremo Tribunal Federal que declarou a inconstitucionalidade da exação.

- Considerada inconstitucional a majoração de alíquotas do FINSOCIAL, quando o contribuinte é

empresa comercial (RE nº 150.764-1/BA, publicado em 02.04.93) e em razão de referido tributo estar sujeito a lançamento por homologação, não há que se falar em prescrição, no presente caso, haja vista a ação ter sido proposta dentro do quinquênio legal.

- Recurso especial provido (REsp nº 388.904/GO, Rel. Min. Luiz Fux, *DJ* de 02.04.2002).

Processo Civil. Tributário. FINSOCIAL. COFINS. Compensação. Lançamento por Homologação. Prazo Prescricional. Leis nºs 7.689/88. CTN art. 168, I.

1. O FINSOCIAL sujeita-se ao lançamento por homologação, faltante este, o prazo decadencial só começa a fluir após o decurso de cinco anos da ocorrência do fato gerador, somados mais cinco anos, contados estes da homologação tácita do lançamento. O prazo prescricional tem por termo inicial a data da declaração de inconstitucionalidade da lei em que se fundamentou o gravame.

2. Precedentes jurisprudenciais.

3. Recurso provido. (REsp nº 328.314/MG, Rel. Milton Luiz Pereira, *DJ* de 25.05.2002).

PROCESSUAL E TRIBUTÁRIO. FINSOCIAL. AUMENTO DA ALÍQUOTA. VALOR EXCEDENTE DA ALÍQUOTA DE 0,5%. INCONSTITUCIONALIDADE. COMPENSAÇÃO. PRESCRIÇÃO. CONTAGEM DO PRAZO.

1. Nos tributos lançados por homologação, que deverá ocorrer dentro de cinco anos contados do fato gerador, o prazo prescricional para pleitear a restituição e/ou compensação dos recolhimentos indevidos ou a maior só começa a fluir da data da homologação, seja expressa ou tácita.

2. Na hipótese de ser declarada a inconstitucionalidade da exação, é deste momento que deve ser computado o prazo prescricional para efeito do ajuizamento da ação.

3. Acórdão em discordância com a jurisprudência iterativa do STJ.

- Recurso especial conhecido e provido (REsp nº 229.447/DF, Rel. Min. Peçanha Martins, *DJ* de 13.11.2000).

Persiste, no âmbito das Turmas de Direito Público que compõem a egrégia Primeira Seção do STJ, diversidade de entendimentos acerca do marco inicial para contagem do prazo suso mencionado. Alguns precedentes consideram como *dies a quo* a data do julgamento da ação em que o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo; outros adotam como termo inicial a publicação do respectivo acórdão da Excelsa Corte; uma terceira corrente afirma que o prazo começa a correr a partir do trânsito em julgado do mencionado acórdão.

Nesse passo, oportuno consignar que, dos três marcos apresentados, entendo que deva ser fixado como termo inicial a data do trânsito em julgado do acórdão, quando exaurido o prazo para interposição de recursos aptos a provocar a modificação do julgado.

Diante do exposto, infere-se que, ainda que não previsto expressamente em lei, o prazo prescricional/decadencial para restituição de tributos declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal é contado após cinco anos do trânsito em julgado daquela decisão; a interpretação sistemática do ordenamento jurídico pátrio leva a essa conclusão.

2 Da vedação aos limites à compensação de tributos declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal

O entendimento suso esposado deve ser aplicado, também, aos casos de limitação à compensação de tributos declarados inconstitucionais.

O Superior Tribunal de Justiça, ao analisar questão atinente à incidência dos limites percentuais de

25% e de 30%, impostos pelas Leis nºs 9.032/95 e 9.129/95 à compensação da contribuição previdenciária sobre o pagamento dos administradores, autônomos e avulsos, cuja inconstitucionalidade foi reconhecida pela Excelsa Corte (RE nº 166.772-9/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, *DJU* de 20.05.94, e ADIn nº 1.102-2/DF, Rel. Min. Maurício Corrêa, *DJU* de 17.11.95), afastou a aplicação da regra segundo a qual as aludidas limitações somente teriam aplicação para os créditos surgidos após o advento dos referidos diplomas.

Na assentada de 12 de março de 2003, a Primeira Seção do STJ, ao julgar os Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 189.052/SP, relatado pelo eminente Ministro Paulo Medina, firmou entendimento segundo o qual referida regra não deve ser aplicada nas hipóteses em que houve declaração de inconstitucionalidade da exação objeto de compensação, a exemplo da contribuição previdenciária em apreço.

O reconhecimento da inconstitucionalidade de uma norma pela Excelsa Corte, via de regra, tem efeitos *ex tunc*, ressalvada a possibilidade de restrição dos efeitos da declaração pela regra inserta no artigo 28 da Lei nº 9.868/99. Assim, pode-se dizer que o tributo pago nunca foi devido pelo contribuinte, que o recolheu em face da presunção de constitucionalidade da norma.

Dessarte, para o caso de tributos declarados inconstitucionais, impor restrições à compensação, nos moldes preconizados pelas Leis nº 9.032 e 9.129/95, que alteraram, sucessivamente, o disposto no artigo 89, §3º, da Lei nº 8.212.91, corresponderia a uma segunda penalidade ao contribuinte, outrora obrigado a satisfazer a obrigação tributária absolutamente indevida.

Em se tratando de compensação, uma vez existente por determinação legal, não é de boa técnica afirmar que, na hipótese de pagamento indevido por inconstitucionalidade, possa ocorrer qualquer tipo de restrição. A compensação, sabem-no todos, é pagamento indireto. Como tal, tendo o contribuinte direito à restituição, é desarrazoado asserir que a ele seja negado usar de tal critério para compensar tributos devidos de uma só vez e de pronto. Afinal, ele, o contribuinte, é credor de uma dívida oriunda de uma obrigação fulminada com o vício de inconstitucionalidade.

As limitações são aceitáveis para outros casos de repetição de indébito, tais como os capitulados no artigo 165 do Código Tributário Nacional, consoante retro já foi visto.

A hipótese de inconstitucionalidade é deveras especialíssima, nos moldes das autorizadas lições acima coladas.

Estabelecer dilema ao contribuinte: aceitar as restrições para compensar ou a via ordinária (ou via *crucis*) da repetição do indevido, é, no mínimo, olvidar que se não trata de um credor comum dos cofres públicos, mas de um credor especial que assim o é porque pagou um débito cuja base legal feria de frente a Constituição Federal.

* Trabalho publicado na *Revista Ibero-Americana de Direito Público* nº 11 em homenagem ao Ministro Sydney Sanches.

¹ Nesse sentido: EREsp nº 233.796/DF, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, *DJ* de 19.12.2002; EREsp nº 260.593/SP, Rel. Min. Peçanha Martins, *DJ* de 03.09.2001; AGREsp nº 415.328/SP, *DJ* de 09.06.2003, da relatoria deste subscritor; Resp nº 496.203/RJ, Rel. Min. José Delgado, *DJ* de 09.06.2003; AGREsp nº 450.284/PR, Rel. Min. Luiz Fux, *DJ* de 19.12.2002, entre outros.

² MIRANDA, Pontes. *Comentários ao Código Processo Civil*. Rio de Janeiro: Forense, 1975, VI, p. 43.

³ FANUCCHI, Fábio. *A Decadência e a Prescrição em Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1976, p. 111.

⁴ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Causas de Impedimento Prescricional de Indébitos Tributários: Ocorrência de Coação e Inconstitucionalidade. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 165, p. 363-374, jul./set. 1986, p. 373.

⁵ Apelação Cível nº 44.403/PE, TRF da 5ª Região, j. em 14.04.94, in *DJ* de 24.06.94.

⁶ BITTENCOURT, Lúcio. *O Contrôlo Jurisdicional da Constitucionalidade das Leis*. Rio de Janeiro:

Forense, 1968, p. 91

⁷ Id., p. 95, et seq.

⁸ SANSONI, Iris. Decadência em Direito Tributário. *CEFIR*, v. 44, n. 399, p. 32-33, out. 2000.

⁹ AC nº 1999.01.00.080612-4/MG, j. em 23.04.2002, *in DJ* de 17.05.2002.

¹⁰ Apelação Cível nº 44.403/PE, TRF da 5ª Região, j. em 14.04.94, *in DJ* de 24.06.94.

¹¹ XAVIER, Alberto apud SANSONI, Iris. Decadência em Direito Tributário. *CEFIR*, v. 44, n. 399, p. 32-33, out. 2000.

¹² No mesmo sentido, os Recursos Extraordinários nº 145.787/RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão, *in DJ* de 08.05.92; n. 143.677, Rel. Min. Carlos Velloso, *in DJ* de 15.05.92; n. 136.805/RJ, Rel. Min. Francisco Resek, *in DJ* de 26.08.94; e n. 137.689/PE, Rel. Min. Neri da Silveira, *in DJ* de 16.06.95.

¹³ CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. *Repetição do Indébito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 333, et seq.

¹⁴ BUJANDA, Sainz de apud DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, v. 165, p. 363-374, jul./set. 1986, p. 366

¹⁵ DÓRIA, op. cit., p. 372.

¹⁶ BARROS, Suzana Toledo. *O Princípio da Proporcionalidade e o Controle de Constitucionalidade das Leis Restritivas de Direitos Fundamentais*. Brasília: Brasília Jurídica, 1996, p. 68.

¹⁷ BARROS, op. cit., p. 207, et seq.

¹⁸ PESTANA, Márcio. *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*, ano 3, n. 12, jul./set. 1995, p. 237

Informações bibliográficas:

Conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), este texto científico publicado em periódico eletrônico deve ser citado da seguinte forma:

FRANCIULLI NETTO, Domingos. Prescrição e vedação aos limites à compensação de tributos declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal. *Biblioteca Digital Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT*, Belo Horizonte, ano 2, n. 9, maio./jun. 2004. Disponível em: <<http://www.editoraforum.com.br/bid/bidConteudoShow.aspx?idConteudo=13684>>. Acesso em: 25 fevereiro 2010.